



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor**



Agenția Națională de Administrare Fiscală

Str. Apolodor nr. 17
Sector 5, București
Tel : + 021 319 97 54
Fax : + 021 336 85 48
e-mail : Contestatii.ANAF@mfinante.ro

**DECIZIA nr. 194 / 2016
privind soluționarea contestației formulate de
.X. SRL din .X.,
înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr. A – SLP 980/13.05.2015 și
reînregistrată sub nr. A – SLP 260/05.02.2016**

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de .X. SRL din .X., prin adresa înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr. A-SLP 260/05.02.2016 asupra *cererii de reluare a procedurii administrative de soluționare* a contestației formulate, cu sediul social în municipiul .X., str..X. bl. .X. sc. .X. ap. .X., având cod unic de înregistrare RO .X., înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr. .X., prin avocat .X., împuternicit de .X. SRL, conform împuternicirii avocațiale seria .X. nr. .X. din data de 01.02.2016, emisă în baza contractului de asistență juridică nr. .X. .X. din 05.02.2015.

Contestatia a fost formulata impotriva Deciziei de impunere F – .X./03.03.2015 emisa de Administratia judeteana a finantelor publice .X. in baza Raportului de inspectie fiscala nr. F-.X./03.03.2015 si are ca obiect suma totală de **.X. lei**, reprezentând:

- | | |
|--|---------|
| - impozit pe profit | .X. lei |
| - dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit | .X. lei |
| - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit | .X. lei |
| - taxă pe valoarea adăugată | .X. lei |
| - dobânzi/majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată | .X. lei |
| - penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată | .X. lei |

.X. SRL si-a intemeiat solicitarea in baza Incheierii nr. .X./04.01.2016, pronuntata de Tribunalul .X. – Sectia penala in dosarul nr. .X./2015, definitiva.

Urmare inspectiei fiscale efectuate la .X. SRL, organele de inspectie fiscala au constatat faptul ca, in perioada verificata, societatea a diminuat impozitele si taxele datorate bugetului de stat cu suma .X. lei reprezentand impozit pe profit, TVA si accesorii aferente prin comercializarea de legume-fructe la preturi subevaluate, situate sub preturile de piata pentru astfel de produse, incheind in acest sens Raportul de inspectie fiscala nr.F-.X./03.03.2015 in baza caruia a fost emisa Decizia de impunere nr.F-.X./03.03.2015.

Totodata, organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Județene a Finanțelor Publice .X., au transmis Parchetului de pe langa Tribunalul .X., Sesizarea penala nr..X./03.03.2015 insoțita de Procesul verbal nr. .X./26.02.2015, ale carui constatari au stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate, in vederea constatarii existentei sau inexistentei elementelor constitutive ale infractiunilor prevazute de art.9 alin.1 lit.a si b din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea si combaterea evaziunii fiscale.

Avand in vedere ca intre stabilirea obligatiilor bugetare constatate de organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Județene a Finanțelor Publice .X. prin Raportul de inspectie fiscala nr.F-.X./03.03.2015, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.F-.X./03.03.2015 contestata, si stabilirea caracterului infractiional al faptelor savarsite a existat o stransa interdependenta de care a depins solutia cauzei pe cale administrativa, Directia Generala de Solutii a Contestatiilor, in temeiul prevederilor art.214 alin.(1) lit.a) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, prin Decizia nr..X./18.06.2015, a suspendat solutia cauzei pentru suma totala de .X. lei, reprezentand taxa pe valoarea adaugata, impozit pe profit si accesorii aferente, procedura administrativa urmand a fi reluata la incetarea cu caracter definitiv a motivului care a determinat suspendarea, in conditiile legii, conform celor retinute in decizie.

Prin Ordonanta de clasare dupa inceperea urmaririi penale nr. .X./P/2014 pronuntata in data de 01.09.2015 de Parchetul de pe langa Tribunalul .X., s-a dispus *clasarea cauzei avand ca obiect infractiunile de evaziune fiscala prevazute de art. 9 alin. 1 lit. b din Legea nr. 241/2005 cu aplic. Art. 35 alin. 1 Cod penal si art. 5 Cod penal, intrucat fapta nu exista si pentru cele prevazute de art. 6 din Legea nr. 241/2005, intrucat fapta nu este prevazuta de legea penala.*

Impotriva acestei ordonante, Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala juridica a formulat plangere la prim procuror.

Prin Ordonanța nr. .X./2015 pronunțată în data de 26.10.2015, Parchetul de pe lângă Tribunalul .X. a admis plângerea formulată de către Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală juridică, a infirmat Ordonanța nr. .X./P/2014 din data de 01.09.2015 a Parchetului de pe lângă Tribunalul .X. și a dispus continuarea cercetărilor față de administratorul .X. SRL sub aspectul săvârșirii infracțiunii de evaziune fiscală prevăzută la art.9 alin.1 lit.b din Legea nr.241/2005 pentru combaterea evaziunii fiscale.

Prin Minuta Încheierii nr.2 pronunțată în ședința Camerei de consiliu din data de 04.01.2016, definitivă, în Dosarul nr..X./2015, Tribunalul .X. – Secția penală a dispus:

„În baza art.335 alin.4 Cod procedură penală, constată netemeinicia ordonanței nr..X./2015 din 26.10.2015 a Prim procurorului Parchetului de pe lângă Tribunalul .X., prin care s-a dispus redeschiderea urmăririi penale și continuarea cercetărilor față de administratorul SC .X. SRL .X., .X., sub aspectul săvârșirii infracțiunii de evaziune fiscală prevăzută la art.9 alin.1 lit b din Legea nr.241/2005 cu aplicarea art.35 alin.1 C.pen. și art.5 C.pen.”

Având în vedere Minuta încheierii nr.2 pronunțată în ședința Camerei de consiliu din data de 04.01.2016, definitivă, în Dosarul nr..X./2015, rezultă că motivul care a determinat suspendarea soluționării contestației formulate de .X. SRL a încetat definitiv.

Ca urmare, în conformitate cu prevederile art. art.277 alin.3 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, va relua procedura administrativă de soluționare a contestației formulate de .X. SRL din .X. împotriva Deciziei de impunere nr.F-.X./03.03.2015, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./03.03.2015, încheiat de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației județene a finanțelor publice .X.

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. F – .X./03.03.2015, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F – .X./03.03.2015, întocmit de organe de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., .X. SRL susține următoarele :

În ceea ce privește impozitul pe profit, societatea consideră că organele de inspecție fiscală au încălcat dispozițiile art.67 alin.1 din Codul de procedură fiscală, în sensul că în mod eronat a procedat la stabilirea bazei de impozitare a veniturilor și a taxei pe valoarea adăugată, precum și a obligațiilor fiscale accesorii aferente, în condițiile în care situația fiscală a

tranzacțiilor din perioada 01.11.2012 – 31.03.2014 a fost determinată în mod concret.

Societatea arată că nu s-a aflat în vreuna din situațiile prevăzute de pct.65.1 și 65.2 din Normele metodologice de aplicare a Codului de procedură fiscală, întrucât nu au fost comercializate produse la alte prețuri decât cele înregistrate în contabilitate. Din raportul de inspecție fiscală și documentația anexată acestuia nu rezultă dovezi privind practicarea altor prețuri decât cele din actele de vânzare iar organul fiscal nu poate impune prețuri de vânzare comercianților atât timp cât acestea sunt mai mari decât prețurile de achiziție.

De asemenea, contestatara consideră că legea fiscală nu impune un anume preț pentru vânzarea produselor, iar prețul de piață de care face vorbire art.11 alin.2 din Codul fiscal nu este incident speței întrucât acest text de lege se referă la persoanele afiliate.

Societatea apreciază că estimarea bazei de impozitare prin metoda produsului/serviciului și a volumului se aplică pentru estimarea numărului produselor/serviciilor comercializate/prestate și/sau volumului activității desfășurate în condițiile în care registrele întocmite conțin informații privind costul bunurilor vândute și/sau folosind date și informații din diverse surse. Compararea prețurilor este o metodă de estimare utilizată în cazul vânzării între persoane afiliate și nu pentru stabilirea prețului de vânzare în cazul tranzacțiilor între persoane independente.

Potrivit dispozițiilor art.94 alin.2 din Codul de procedură fiscală, organul de inspecție fiscală avea obligația de a dovedi că .X. SRL a comercializat produse cu alte prețuri decât cele înregistrate în evidența contabilă.

De asemenea, societatea consideră că organul fiscal nu a argumentat de ce tranzacțiile efectuate nu ar avea un conținut economic.

Faptul că societatea a emis bonuri fiscale pentru cantități mari de produse, că marfa aferentă unui transport a fost comercializată într-o singură zi nu reprezintă dovezi că S.C .X. SRL a comercializat produsele cu alte prețuri decât cele înregistrate în evidența contabilă, suspiciunea organului de inspecție fiscală nefiind suficientă pentru a proba lipsa scopului economic al tranzacțiilor.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, în plus față de considerentele de mai înainte, societatea invocă și dispozițiile art.73 din Directiva Europeană privind TVA potrivit căreia baza de impozitare pentru livrarea unui bun sau prestarea unui serviciu, efectuate cu titlu oneros, este constituită de contrapartida primită în mod real în acest sens de persoana impozabilă, contrapartidă ce reprezintă o valoare subiectivă, respectiv valoarea primită în mod real și nu valoarea estimată conform unor criterii obiective.

În consecință, întrucât obligațiile fiscale principale constând în impozit pe profit și taxă pe valoarea adăugată au fost stabilite în mod nelegal

și nu sunt datorate, nici obligațiile fiscale accesorii constând în dobânzi/majorări de întârziere și penalități de întârziere nu sunt datorate.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. F – .X./03.03.2015, încheiat de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr. F – .X./03.03.2015, au fost constatate următoarele:

În ceea ce privește impozitul pe profit, perioada verificată a fost 05.10.2012-30.09.2014. Pentru această perioadă, organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea veniturilor prin reconsiderarea prețului de piață practicat în realitate în piața din .X. în perioada ianuarie 2013 – 30.09.2014, stabilind venituri suplimentare în sumă de .X. lei și impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei.

Astfel, prin Procesul verbal nr..X./31.03.2014 încheiat de organele de control din cadrul Direcției regionale antifraudă fiscală 1 .X., s-a constatat că, în perioada decembrie 2012-ianuarie 2014, .X. SRL a efectuat achiziții intracomunitare de produse agroalimentare (cartofi, varză, morcov, pătrunjel rădăcină, ceapă, mere, țelină, sfeclă roșie, păstârnac, pepene) din Polonia, Letonia și Grecia, produse care au fost comercializate în piețe și oboare, către populație.

Inspectorii au comparat prețurile practicate de .X. SRL cu prețurile medii de vânzare ale produselor similare practicate în piețele agroalimentare din .X., conform „Nomenclatorului produselor agricole vândute în piețele agroalimentare” comunicat de Institutul Național de Statistică prin adresele nr..X./27.02.2014 și nr..X./27.08.2014 constatând o diferență semnificativă, prețurile practicate la comercializarea produselor fiind mai mici. Astfel, a fost estimată o diferență neînregistrată de .X. lei din care .X. lei TVA și .X. lei impozit pe profit.

De asemenea, s-a constatat că, în perioada noiembrie 2013-martie 2014, societatea a efectuat achiziții intracomunitare de mărfuri cu risc fiscal mare (fructe și legume), operațiuni monitorizate conform Ordinul președintelui Agenției de Administrare Fiscală nr.406/2012 și nr.506/2012, în condițiile în care nu are spații de depozitare adecvate, nu are angajați cu contract de muncă care să efectueze operațiunile comerciale, nu deține mijloace de transport aferente efectuării transportului de marfă și comercializează bunurile în piețe târguri și oboare. Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea este dotată cu un singur aparat de marcat electronic, portabil, autorizat pentru comerțul ambulant.

Au fost verificate bonurile fiscale din rola martor, rapoartele zilnice emise de aparatul de marcat electronic fiscal și s-a constatat că a fost emis un singur bon fiscal pentru cantități mari de cartofi.

Conform fișelor de magazie și a rapoartelor zilnice emise de aparatul de marcat electronic fiscal, a reieșit faptul că marfa aferentă unui transport sau mai multor transporturi a fost comercializată într-o singură zi..

Urmare celor constatate s-a procedat la calcularea veniturilor neînregistrate prin diferența dintre prețurile medii reale practicate în piețele agroalimentare din municipiul .X. și prețurile înregistrate din vânzarea cu amănuntul prin aparatul de marcat electronic și pe bază de factură declarate la organele fiscale de .X. SRL folosindu-se metoda comparării prețurilor.

De asemenea, aferent sumei de .X. lei constând în venituri suplimentare stabilite prin Raportul de inspecție fiscală nr.F-S.X./13.02.2013 încheiat de DGFP .X. ca urmare a reincadrării tranzacțiilor desfășurate de societate în perioada noiembrie-decembrie 2012, a fost calculat impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, perioada verificată a fost 01.01.2013-30.09.2014.

Pe baza aceluiași constatări referitoare la reconsiderarea prețului de piață practicat în realitate, așa cum au fost menționate în cazul impozitului pe profit, a fost majorat quantumul taxei pe valoarea adăugată colectată cu suma de .X. lei, prin mărirea bazei impozabile ca urmare a reconsiderării prețului de piață practicat în realitate de societate în piața .X..

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, se rețin următoarele:

1. În ceea ce privește suma de .X. lei reprezentând:

- impozit pe profit .X. lei
- dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit .X. lei
- penalități de întârziere aferente impozitului pe profit .X. lei
- taxă pe valoarea adăugată .X. lei
- dobânzi/majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată .X. lei
- penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată .X. lei

Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, este investită să se pronunțe dacă .X. SRL datorează obligațiile mai sus menționate, stabilite în sarcina sa prin estimare, utilizându-se metoda comparării prețurilor în condițiile în care organele de inspecție fiscală au constatat ca evidențele contabile, fiscale, documentele și informațiile prezentate în cursul inspecției fiscale au fost incorecte și incomplete.

În fapt, în urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că, în perioada 2012 - 2014, .X. SRL a efectuat achiziții intracomunitare de produse agroalimentare (cartofi, varză, morcov, pătrunjel rădăcină, ceapă,

mere, țelină, sfeclă roșie, păstârnac, pepene) din Polonia, Letonia și Grecia, produse care au fost comercializate în piețe și oboare, către populație, fapt constatat și de Direcția regională antifraudă fiscală .X. prin Procesul verbal nr. .X./31.03.2014.

De asemenea, urmare controlului efectuat, organele de inspecție fiscală au mai constatat că în perioada noiembrie 2013 – martie 2014, societatea a efectuat achiziții intracomunitare de mărfuri cu risc fiscal mare (fructe și legume), operațiuni monitorizate conform Ordinilor președintelui Agenției de Administrare Fiscală nr.406/2012 și nr.506/2012, în condițiile în care nu are spații de depozitare adecvate, nu are angajați cu contract de muncă care să efectueze operațiunile comerciale, nu deține mijloace de transport aferente efectuării transportului de marfă și comercializează bunurile în piețe târguri și oboare.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea este dotată cu un singur aparat de marcat electronic, portabil, autorizat pentru comerțul ambulant.

Din verificarea bonurilor fiscale din rola martor, a rapoartelor zilnice emise de aparatul de marcat electronic fiscal, organele de inspecție fiscală au constatat că a fost emis un singur bon fiscal pentru cantități mari de cartofi, iar conform fișelor de magazie și a rapoartelor zilnice emise de aparatul de marcat electronic fiscal, a reieșit faptul că marfa aferentă unui transport sau mai multor transporturi a fost comercializată într-o singură zi..

Având în vedere cele constatate, organele de inspecție fiscală au procedat la calcularea veniturilor neînregistrate prin diferența dintre prețurile medii reale practicate în piețele agroalimentare din municipiul .X. și prețurile înregistrate din vânzarea cu amănuntul prin aparatul de marcat electronic și pe bază de factură declarate la organele fiscale de .X. SRL, prin estimare, folosindu-se metoda comparării prețurilor.

În drept, art. 67 din Ordonanța Guvernului 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare în perioada verificată, precizează

Stabilirea prin estimare a bazei de impunere

(1) Organul fiscal stabilește baza de impunere și obligația fiscală de plată aferentă, prin estimarea rezonabilă a bazei de impunere, folosind orice probă și mijloc de probă prevăzute de lege, ori de câte ori acesta nu poate determina situația fiscală corectă.

(2) Stabilirea prin estimare a bazei de impunere se efectuează în situații cum ar fi:

a) în situația prevăzută la art. 83 alin. (4);

b) în situațiile în care organele de inspecție fiscală constată că evidențele contabile sau fiscale ori declarațiile fiscale sau documentele și informațiile prezentate în cursul inspecției fiscale sunt incorecte, incomplete,

precum și în situația în care acestea nu există sau nu sunt puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală.

(3) În situațiile în care, potrivit legii, organele fiscale sunt îndreptățite să stabilească prin estimare bazele de impunere, acestea identifică acele elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale.

(4) În scopul stabilirii prin estimare a bazei de impunere, organele fiscale pot folosi metode de stabilire prin estimare a bazelor de impunere, aprobate prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține faptul că atunci când organul fiscal nu poate determina situația fiscală corectă, se procedează la estimarea bazei de impunere, identificându-se elementele care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale iar în scopul stabilirii prin estimare a bazei de impunere se pot folosi metode de stabilire prin estimare a bazelor de impunere.

Totodată, potrivit pct. 65.1 din Hotărârea Guvernului nr. 1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, în vigoare în perioada verificată:

“ Estimarea bazelor de impunere va avea loc în situații cum sunt:

a) contribuabilul nu depune declarații fiscale sau cele prezentate nu permit stabilirea corectă a bazei de impunere;

b) contribuabilul refuză să colaboreze la stabilirea stării de fapt fiscale, inclusiv situațiile în care contribuabilul obstrucționează sau refuză acțiunea de inspecție fiscală;

c) contribuabilul nu conduce evidența contabilă sau fiscală;

d) când au dispărut evidențele contabile și fiscale sau actele justificative privind operațiunile producătoare de venituri și contribuabilul nu și-a îndeplinit obligația de refacere a acestora.”, iar la pct. 65.2. se prevede:

“Organul fiscal va identifica acele elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale, luând în considerare prețul de piață al tranzacției sau al bunului impozabil, precum și informații și documente existente la dosarul fiscal al contribuabilului care sunt relevante pentru impunere, iar, în lipsa acestora, organul fiscal va avea în vedere datele și informațiile deținute de acesta despre contribuabilii cu activități similare.”

În ceea ce privește impozitul pe profit, la art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare în perioada de referință, este stipulat:

„Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau

în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.”

Față de prevederile legale citate mai sus, se reține că profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.

Referitor la taxa pe valoarea adăugată, art. 134 alin.1 și art.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare în perioada de referință, prevede:

“(1) Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.

(2) Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.”

Față de aceste prevederi legale, se reține că faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei, aceasta intervenind la data la care autoritatea fiscală este îndreptățită să solicite plata acesteia.

De asemenea, la art.137 alin.1 lit. a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare în perioada de referință, legiuitorul a prevăzut:

„Baza de impozitare pentru livrări de bunuri și prestări de servicii efectuate în interiorul țării

(1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:

a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni;”

Față de aceste prevederi, se reține că, în ceea ce privește livrările de bunuri, baza de impozitare include tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor din partea cumpărătorului.

Având în vedere cele precizate mai sus și analizând documentele anexate la dosarul cauzei, organul de soluționare a contestației reține faptul că organele de inspecție fiscală au constatat faptul că societatea a vândut produsele achiziționate intracomunitar sub preturile medii de vânzare ale produselor similare practicate în piețele agroalimentare din municipiul .X., rezultând o diferență semnificativă, în sensul practicării unor preturi de până la 9 ori mai mici la unele produse.

Totodata, se retine faptul ca .X. SRL nu a utilizat aparatul de marcat electronic fiscal si nu se emite bon fiscal fiecarui client in momentul vanzarii produselor.

Astfel, societatea pentru vanzarile efectuate:

- a emis bonuri fiscale pentru cantitati mari de cartofi, care depășesc necesarul unei familii, dar necesita spatii de depozitare si mijloace de transport corespunzatoare;
- nu a emis bonuri fiscale pentru fiecare client persoana fizica, ci un singur bon fiscal pentru o cantitate mare de produse.

Spre exemplificare se retine ca in data de 29.01.2013 au fost emise trei bonuri fiscale, si anume:

- bonul fiscal nr. .X. avand inscrisa cantitatea de 3.500 kg cartofi in valoare de .X. lei;
- bonul fiscal nr. .X. avand inscrisa cantitatea de 3.000 kg cartofi in valoare de .X. lei;
- bonul fiscal nr. .X. avand inscrisa cantitatea de 1.700 kg cartofi in valoare de .X. lei,

iar in raportul zilnic nr. .X. din data de 29.01.2013 si in fisa de magazine nr. 41 s-a inregistrat comercializarea in data de 29.01.2013 a cantitatii de 23.000 kg cartofi in valoare totala de .X. lei, cantitate aferenta unui transport, fiind emise, conform celor consemnate in raportul de inspectie fiscala, un numar de 8 bonuri fiscale pentru cantitati inscrise pe un singur bon cuprinse intre 1.500 kg si 5.000 kg.

Prin urmare, organul de solutionare a contestatiei retine faptul ca in speta, .X. SRL nu a emis bonuri fiscale pentru fiecare client, ci un bon fiscal pentru cantitati foarte mari de produse, existand, totodata neconcordante intre bonurile fiscale emise si datele inregistrate in rapoartele zilnice si fisele de magazie, rezultand astfel ca evidențele contabile, fiscale, documentele și informațiile prezentate în cursul inspecției fiscale au fost incorecte si incomplete.

In atare situatie, organul de solutionare a contestatiei retine faptul ca in mod legal organele de inspectie fiscala au procedat la estimarea bazei de impunere, comparand preturile practicate de .X. SRL cu prețurile medii de vânzare ale produselor similare practicate în piețele din .X..

Prin urmare, nu poate fi retinut argumentul contestatarei potrivit caruia societatea nu se afla in niciuna din situatiile prevazute de pct. 65.1 si pct. 65.2 din Hotararea Guvernului nr. 1050/2004, intrucat, asa cum s-a precizat mai sus, evidentele contabile, fiscale, documentele și informațiile prezentate în cursul inspecției fiscale de catre contribuabil au fost incorecte si incomplete, fapt care se incadreaza in situatiile prevazute la art. 67 alin. 2 din

Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

Referitor la afirmatia societatii potrivit careia organele de inspectie fiscala au utilizat, la estimare, metoda compararii preturilor care se foloseste in cazul tranzactiilor intre persoane afiliate, ceea ce nu este cazul in speta, aceasta nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei intrucat asa cum s-a precizat in cuprinsul acestei decizii, pentru a determina situatia fiscala corecta, in anumite situatii, se procedeaza la estimarea bazei de impunere, identificandu-se elementele care sunt cele mai apropiate situatiei de fapt fiscale, iar in scopul stabilirii prin estimare a bazei de impunere se pot folosi metode de stabilire prin estimare a bazelor de impunere.

Prin utilizarea de catre organele de inspectie fiscala a metodei compararii preturilor, nu se poate concluziona ca acestea au constatat si au aplicat prevederile art. 11 alin. 2 din Codul fiscal, referitoare la tranzactiile intre persoane afiliate, cu atat mai mult cu cat nici in cuprinsul raportului de inspectie fiscala si nici in decizia de impunere contestata, organele de inspectie fiscala nu au invocat ca temei de drept acest articol de lege și nu a făcut aprecieri cu privire la relația de afiliere.

Avand in vedere faptul ca desi la temeiul de drept din Decizia de impunere nr. F – .X./03.03.2015, care constituie actul administrativ fiscal atacat de contestatară, nu este inscris art. 11 alin 2 din Codul fiscal, acesta fiind inscris la pagina nr. 6 din raportul de inspectie fiscala, in virtutea rolului activ conferit de lege, prin adresa nr.A – SLP 260/2016, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a solicitat Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. să precizeze care au fost documentele analizate care au format convingerea organelor de inspecție fiscală că tranzacțiile s-au desfășurat între persoane afiliate și în baza cărora s-a efectuat reîncadrarea.

Prin adresa nr. .X./25.07.2016, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr. A – SLP 1440/25.07.2016, organele de inspecție fiscală au comunicat că în Decizia de impunere nr. F – .X./03.03.2015, împotriva căreia societatea a formulat contestație nu a fost menționat „art.11 alin.2, ci doar art.11 alin.1, articol în baza căruia echipa de inspecție fiscală a reîncadrat tranzacțiile”, art.11 alin.2 fiind preluat din procesul verbal întocmit de DGRAF 1 .X..

In ceea ce priveste argumentul societatii potrivit caruia organul fiscal nu a precizat motivul care a condus la considerarea tranzacțiilor ca neavând caracter economic, și impunerea altor prețuri de tranzacționare a produselor „decât cele înscrise în actele de vânzare. De asemenea, organul fiscal nu poate impune prețuri de vânzare comercianților, atât timp cât acestea sunt mai mari decât prețurile de achiziție.”, acesta nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a cauzei intrucat potrivit art. 11 alin. 1 din Codul fiscal, *la stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot*

reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.

Este adevărat ca societatea a obținut venituri din vânzarea acestor produse însă în condițiile în care pretul de vânzare practicat a fost de 9 ori mai mic la unele produse decât pretul mediu de vânzare al produselor similare practicat în piețele din municipiul .X., rezultă ca scopul economic nu este justificat, reîncadrarea tranzacției din punct de vedere al bazei de impunere reflectând conținutul economic al acesteia.

În situația de față, stabilirea obligațiilor fiscale suplimentare este consecința determinării unei baze de impunere aferentă unor evidențe incomplete și incorecte, organele de inspecție fiscală urmărind, așadar, restabilirea situației de fapt fiscale prin utilizarea acelor elemente care sunt cele mai apropiate de situația de fapt fiscală ce rezultă din ansamblul documentelor justificative.

În consecință, în speță se va face aplicațiunea prevederilor art.279 alin.1 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală și se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de contestația formulată de .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr.F – SC 139/03.03.2016 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X., pentru suma de **.X. lei** reprezentând:

- | | |
|--|---------|
| - impozit pe profit | .X. lei |
| - dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit | .X. lei |
| - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit | .X. lei |
| - taxă pe valoarea adăugată | .X. lei |
| - dobânzi/majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată | .X. lei |
| - penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată | .X. lei |

2. În ceea ce privește suma de .X. lei reprezentând:

- | | |
|---|---------|
| - impozit pe profit | .X. lei |
| - dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit | .X. lei |
| - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit | .X. lei |

cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației, în condițiile în care societatea nu precizează motivele de fapt și nu invocă temeuri de drept în susținerea propriei cauze.

În fapt, organele de inspecție fiscală, urmare verificării desfășurate au reîncadrat o serie de tranzacții desfășurate de societate în perioada noiembrie – decembrie 2012, astfel că pentru suma de .X. lei reprezentând venituri suplimentare, societatea datorează impozit pe profit în sumă de .X. lei. Pentru această sumă, organele de inspecție fiscală au calculat obligații fiscale accesorii constând în dobânzi/majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

Prin contestația formulată, societatea, deși contestă în totalitate obligațiile suplimentare stabilite prin Decizia de impunere nr. F – .X./03.03.2015, pentru impozit pe profit în sumă de .X. lei și accesorii aferente, nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației.

În drept, speței îi sunt aplicabile prevederile art.269 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează :

„Forma și conținutul contestației

(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

a) datele de identificare a contestatorului;

b) obiectul contestației;

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază;[...].”

De asemenea, la art.279 alin.1 din același act normativ este prevăzut:

„Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”

Aceste prevederi se coroborează cu cele al pct.11.1 lit.b din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care precizează:

„Contestația poate fi respinsă ca:

[...] b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației;”

precum și cu cele ale pct. 2.5 din același act normativ potrivit cărora:

„Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.”

Față de prevederile legale citate mai sus, se reține că în contestație, societatea trebuie să menționeze atât motivele de fapt cât și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază acestea, în caz contrar contestația urmând a fi respinsă ca nemotivată.

Având în vedere documentele existente la dosarul contestației, precum și prevederile legale invocate, se reține că societatea, prin contestația

formulată nu a înțeles să-și motiveze în fapt și în drept contestația, respectiv nu a invocat niciun articol de lege și nu a adus niciun argument de natură fiscală prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală în ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de .X. lei.

Incidente speței sunt și prevederile art.276 alin.1 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

„În soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.”

Se reține, de asemenea, că potrivit doctrinei juridice, încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin *„actor incumbit probatio”*, principiul fiind consfințit de art.249 *„cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege”* și art. 250 *„dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri [...]”* din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Aceste prevederi se coroborează cu cele stipulate la art.73 alin.1 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

„Contribuabilul/Plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatarul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatarului.

Se reține totodată, că sarcina probei nu implică un drept al contestatarului, ci un imperativ al interesului personal al celui care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Totodată, prin Decizia nr.3250/2010 pronunțată în dosarul nr.935/57/2009, Înalta Curte de Casație și Justiție reține în considerentele sale că *„motivarea contestației în procedura administrativă se poate face sub sancțiunea decăderii, în termen de 30 de zile în care se poate formula*

contestația administrativă, iar nedepunerea motivelor în același termen ducă la respingerea contestației ca nemotivată.”

Prin urmare, în baza celor reținute și având în vedere că societatea, deși contestă în totalitate obligațiile fiscale principale și accesorii de natura impozitului pe profit cuprinse în Decizia de impunere nr. F – .X./03.03.2015, nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente de natură fiscală privind starea de fapt și de drept prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea, iar organul de soluționare a contestației nu se poate substitui contestatarului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care acesta contestat Decizia de impunere nr.F – .X./03.03.2015, **se va respinge ca nemotivată contestația formulată de .X. SRL** împotriva deciziei de impunere menționate, pentru suma totală de .X. lei reprezentând impozit pe profit în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă de .X. lei.

*
* *

Pentru considerentele aratate în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate, precum și în temeiul art.279 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr. F – .X./03.03.2015, pentru suma de .X. lei reprezentând:

- | | |
|--|---------|
| - impozit pe profit | .X. lei |
| - dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit | .X. lei |
| - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit | .X. lei |
| - taxă pe valoarea adăugată | .X. lei |
| - dobânzi/majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată | .X. lei |
| - penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată | .X. lei |

2. Respingerea ca nemotivată a contestației formulate .X. SRL pentru suma de .X. lei reprezentând:

- | | |
|---|---------|
| - impozit pe profit | .X. lei |
| - dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului | |

pe profit
- penalități de întârziere aferente impozitului pe profit

.X. lei
.X. lei

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel .X. sau la Curtea de Apel .X., în termen de 6 luni de la data comunicării.

DIRECTOR GENERAL,

.X.